

חוזר לקוחות
מס' 19.2017

א.ג.נ.,

הנדון: הטבות למפעל טכנולוגי מועדף ולמפעל טכנולוגי מועדף מיוחד - תיקון 73 לחוק לעידוד השקעות הון ותקנות מכוח

מבנה החוזר:

מספר הסעיף בחוזר	הנושא
1	רקע ותמצית תיקון 73
	עקרונות מפעל טכנולוגי מועדף ומפעל טכנולוגי מיוחד (סימן ב'3 לחוק; סעיפים 51כד עד 51לא)
2	פרסום התקנות לגבי הכנסה טכנולוגית מועדפת ורווח הון למפעל טכנולוגי (טרם פורסם ברשומות)
3	רקע ועיקרי המסלול
4	הגדרות מונחים רלבנטיים למסלול
4.1	הגדרת "נכס לא מוחשי מוטב"
4.2	הגדרת "קבוצה"
4.3	הגדרת "הכנסה טכנולוגית"
4.4	הגדרת "הכנסה טכנולוגית מועדפת"
4.5	הגדרות "מפעל טכנולוגי מועדף" ו- "מפעל טכנולוגי מיוחד"
5	שיעורי המס שיחולו על "מפעל טכנולוגי מועדף" ו- "מפעל טכנולוגי מיוחד"
6	הגבלות על קיזוז פחת בשל נכס לא מוחשי מוטב ובגין הוצאות נוספות
7	הגבלה על זיכוי מס חוץ
8	הטבות לפי מסלול זה לא יגרעו מהטבות אחרות
9	תחילה ותחלה
10	הוראת שעה לגבי יישום נוסחת הנקסוס באופן מצרפי לגבי כלל הנכסים הלא מוחשיים המוטבים
11	יציבות ההטבות למפעל טכנולוגי מועדף מיוחד למשך 10 שנים

תל אביב - משרד ראשי

מרכז עזריאלי 1 תל אביב, 6701101, ת.ד. 16593 תל אביב 6116402 | טלפון: 03-6085555 | פקס: 03-6094022 | info@deloitte.co.il

משרד נתניה
Seker - Deloitte
גיבורי ישראל 7
ת.ד. 8458
נתניה, 4250407

טלפון: 09-8922444
פקס: 09-8922440
info@deloitte.co.il

משרד פתח תקווה
Deloitte Analytics
הטיבים 7
ת.ד. 6712
פתח תקווה, 4959368

טלפון: 073-3994163
פקס: 03-9190372
info@deloitte.co.il

משרד אילת
המרכז העירוני
ת.ד. 583
אילת, 8810402

טלפון: 08-6375676
פקס: 08-6371628
info-eilat@deloitte.co.il

משרד באר שבע
אלומות 12
פארק התעשייה עומר
ת.ד. 1369
עומר, 8496500

טלפון: 08-6909500
פקס: 08-6909600
info-beersheva@deloitte.co.il

משרד חיפה
מעלה השחרור 3
ת.ד. 5648
חיפה, 3105502

טלפון: 04-8607333
פקס: 04-8672528
info-haifa@deloitte.co.il

משרד ירושלים
קרית המדע 3
מגדל הר חוצבים
ירושלים, 914510
ת.ח. 45396

טלפון: 02-5018888
פקס: 02-5374173
info-jer@deloitte.co.il

1. **רקע ותמצית תיקון 73 לחוק - החוק לעידוד השקעות הון**, התשי"ט-1959 (להלן "החוק" או "החוק לעידוד השקעות הון"), מהווה כלי מרכזי של הממשלה לעידוד השקעות הוניות איכותיות בישראל. בתחום התעשייה, החוק מעניק הטבות ובהן שיעורי מס מופחתים ומענקים כנגד השקעה.

בספר החוקים 2592 מיום 29 בדצמבר 2016 פורסם חוק ההתייעלות הכלכלית (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב לשנות 2017 ו-2018), התשע"ז-2016. בפרק ז' לחוק (עמודים 261-272) נכלל תיקון מס' 73 לחוק לעידוד השקעות הון (להלן- "התיקון" או "תיקון 73").

התמריצים שניתנו בחוק לעידוד השקעות הון טרם שינוי הביאו רק להגשמה חלקית של מטרות החוק, מאחר שהתברר כי קיימות כמה בעיות במתכונתו הקודמת. לפיכך בוצעו התיקונים הבאים:

- המסלול המועדף המיוחד המקנה שיעורי מס של 5% באזור א' ו- 8% באזור אחר, בנוסח ערב התיקון לא היה אפקטיבי ויושם באופן מצומצם. זאת, בין השאר, בשל תנאי הסף הגבוהים שהוצבו למסלול זה, אשר מנעו מחברות ענק היכולות לתת תרומה משמעותית למשק הישראלי, מלפעול בו, ולכן בוצעה הקלה בתנאי הסף.
- החל מיום 01/01/2017 בוצעה הפחתה כוללת של שיעור מס החברות לכל חברה בעלת "מפעל מועדף" על הכנסותיה ממפעל מועדף שמפעלה ממקום באזור פיתוח א' לכדי 7.5% במקום 9% (אין שינוי בשיעור המס באזור אחר- 16%).
- תוקנו ההגדרות של הכנסה מועדפת, חברה מועדפת, הכנסה מוטבת ועוד.
- **יצירת מסלולי מס נוספים חדשים של מפעל טכנולוגי מועדף ומפעל טכנולוגי מיוחד (סימן ב'3 לחוק: סעיפים 51כד עד 51לא)**- נקבעו מסלולי מס נוספים חדשים למפעל טכנולוגי מועדף (שיעור מס של 7.5% באזור פיתוח א' או שיעור מס של 12% באזור אחר) ולמפעל טכנולוגי מיוחד (שיעור מס של 6%). (להלן- "המסלולים הטכנולוגיים").

סקירה מלאה של תיקון 73 מופיעה **בחוזר מס' 26.2016** של משרדנו.

עקרונות המסלולים הטכנולוגיים: מפעל טכנולוגי מועדף ומפעל טכנולוגי מועדף מיוחד (סימן ב'3 לחוק: סעיפים 51כד עד 51לא)

2. פרסום התקנות לגבי הכנסה טכנולוגית מועדפת ורווח הון למפעל טכנולוגי- לגבי המסלולים הטכנולוגיים, נקבע בתיקון 73, כי שר האוצר יקבע תקנות בהתייחס לנושאים שונים באישור ועדת הכספים של הכנסת. ועדת הכספים דנה ביום 16/05/2017 ואישרה את תקנות לעידוד השקעות הון (הכנסה טכנולוגית מועדפת ורווח הון למפעל טכנולוגי), התשע"ז-2017 (להלן- "התקנות"), אך התקנות טרם פורסמו ברשומות.

בחוזר זה נסקור את עיקרי החוק לגבי המסלולים הטכנולוגיים בצוותא עם טיוטת התקנות שאושרו (בהתאם לנוסח שהועמד לדיון).

למעבר לנוסח התקנות שנדונו ואושרו, אך כאמור טרם פורסמו ברשומות – [לחצו כאן](#).

3. רקע ועיקרי המסלול- בתיקון התווספו הטבות במס בשל מפעל טכנולוגי מועדף (שיעור מס חברות של 12% אם המפעל פועל באזור אחר או 7.5% אם המפעל פועל באזור פיתוח א') ומפעל טכנולוגי מועדף מיוחד (שיעור מס של 6%), שיעניק את שיעורי המס המופחתים הנ"ל למפעל תעשייתי בתחום של תעשייה עתירת ידע, במטרה לעודד פעילות הקשורה בפיתוח נכסים לא מוחשיים מוטבים (כהגדרתם להלן) בחברות עתירות ידע.

הטבות המס שנקבעו בתיקון הינן בהתחשב בכללים שאומצו לאחרונה בידי ה-OECD בעניין מבנה הטבות המס על התעשייה עתירת הידע (מיסוי קניין רוחני), שמטרתן, בין היתר, מניעת הסטת רווחים מהמדינות שבהן בוצעו הפעולות מניבות הרווחים ומניעת תחרות מס מזיקה, בין השאר, באמצעות קביעת חובה של פעילות מהותית במדינה בעלת משטר מס מועדף, לפי כללי ה-OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project (להלן – "כללי ה-BEPS").

לפי הכללים האמורים, משטר מס יסווג כמשטר מס מזיק אם הוא מתמרץ העברת הכנסות למדינה בעל משטר מס מיטיב, בלא מעבר של פעילות אמיתית. מטרת הכללים היא ליצור התאמה בין ההכנסה שעליה ניתנת הטבות המס לבין רמת הפעילות המהותית של החברה ויצירת הערך במדינה נותנת הטבות. כדי לבחון זאת, כללי ה-BEPS קובעים שהוצאות מחקר ופיתוח אשר הוצאו במדינה מסוימת ישמשו להערכת מידת הפעילות המהותית של החברה באותה מדינה. לפיכך, מאפשרים הכללים לקבוע משטר מס המטיב עם הכנסות שהופקו מנכסים לא מוחשיים מוטבים אשר נובעים ממחקר ופיתוח שנעשה בתחומי המדינה. לעומת זאת, משטר מס הנותן הטבות להכנסות הנובעות מנכס לא מוחשי מוטב שאינו נובע ממחקר ופיתוח שנעשה בתחומי המדינה, נתפס כבלתי לגיטימי, וייחשב כמשטר מס מזיק. כדי לעמוד בכללים האמורים נקבע שההטבות יינתנו רק על הכנסה שנובעת ממחקר ופיתוח בישראל (בכפוף לחריגים), כמפורט להלן.

יודגש כי הטבות לפי המסלולים הטכנולוגיים לא יגרעו מהטבות לפי המסלולים האחרים בחוק.

4. הגדרות מונחים רלבנטיים למסלול- סעיף 51כד לחוק:

4.1. הגדרת "נכס לא מוחשי מוטב" - "כל אחד מאלה: (1) זכות לפי חוק הפטנטים, התשכ"ז-1967; (2) תוכנת מחשב המוגנת לפי חוק זכות יוצרים, התשס"ח-2007; (3) זכות לפי חוק זכות מטפחים של זני צמחים, התשל"ג-1973; (4) זכויות לפי חוקים אחרים שייקבע שר האוצר בצו; (5) זכויות לפי חוק מדינות חוץ העוסקים בעניינים המנויים בפסקאות (1) עד (4); (6) ידע שפותח בישראל בידי המפעל הטכנולוגי, והרשות הלאומית לחדשנות טכנולוגית קבעה שהוא כשיר להיות נושא לתכנית מחקר ופיתוח, ולעניין ידע שפותח כאמור בתחום האנרגיה המתחדשת – המדען הראשי של משרד התשתיות הלאומיות, האנרגיה והמים קבע כאמור, והכול אם סך ההכנסות של החברה בעלת המפעל בשנת המס לא עלה על 32 מיליון שקלים חדשים, ואם החברה בעלת המפעל נמנית עם קבוצה – מחזור העסקאות של הקבוצה בשנת המס לא עלה על 211 מיליון שקלים חדשים, למעט אם הוא בגדר פסקאות (1) עד (5);"

נציין כי לעניין ההגדרה בחלופה (6), בוצע בתקנות שינוי, באמצעות הגדרה של "הכנסה טכנולוגית" ששינה את המבחן של מחזור ההכנסות לממוצע של 5 שנות מס שקדמו לשנת המס, במקום לשנת המס. לפירוט ראו בהמשך בהגדרת "הכנסה טכנולוגית".

4.2. הגדרת "קבוצה" - "קבוצה המורכבת משתי ישויות או יותר ואחת מהן מחזיקה, במישרין או בעקיפין, באמצעי השליטה של כל אחת מהישויות האחרות, כך שמתקיים בהן אחד מאלה: (1) יש ביניהן יחסים מיוחדים כהגדרתם בסעיף 85א לפקודה; (2) בהתאם לכללי חשבונאות מקובלים או בהתאם לדין החל עליהן היה עליהן להכין דוחות כספיים מאוחדים, או שהיו נדרשות לעשות זאת אם אחת מהן היתה נסחרת בבורסה".

4.3. הגדרת "הכנסה טכנולוגית" - "הכנסה של מפעל טכנולוגי שהופקה או נצמחה במהלך עסקיו הרגיל של המפעל מנכס לא מוחשי מוטב שבבעלות מלאה או חלקית של המפעל, או שהמפעל הוא בעל זכות שימוש בו, לרבות כל אחת מאלה:

- (1) הכנסה ממתן זכות לשימוש בנכס הלא מוחשי המוטב;
- (2) הכנסה משירות המבוסס על תוכנה;
- (3) הכנסה ממוצר אשר בייצורו עשה המפעל שימוש בנכס הלא מוחשי המוטב;
- (4) הכנסה ממוצר נלווה או תומך לתוכנת מחשב או למוצר כאמור בפסקה (3), ובלבד שהמוצר היה קשור במישרין לנכס הלא מוחשי המוטב ומתקיים לגביו אחד מאלה:
 - (א) לא היה בייצורו שימוש בנכס לא מוחשי מוטב אחר;
 - (ב) היה בייצורו שימוש בנכס לא מוחשי מוטב אחר אשר אינו בבעלות החברה בעלת המפעל או צד קשור לה, ושאינו לה או לצד קשור לזה זכות שימוש בו;
- (5) הכנסה משירות נלווה למתן זכות שימוש, לשירות או למוצר כאמור בפסקאות (1) עד (3) או תומך בכל אחד מאלה כאמור בפסקאות (1) עד (3), לפי העניין;
- (6) הכנסה ממכירת שירותי מחקר ופיתוח שאינה עולה על 15% מהכנסות המפעל;
- (7) הכנסות מסוגים נוספים שקבע שר האוצר, העומדים באמות מידה בין-לאומיות לעניין משטר המס;

- ולמעט הכנסה מכל נכס, מוצר, מוצר נלווה או שירות שהיא אחת מאלה:
- (א) הכנסה המיוחסת לייצור לפי כללים שקבע שר האוצר, באישור ועדת הכספים של הכנסת;
- (ב) הכנסה מנכס לא מוחשי המשמש לשיווק, שאינו נכס לא מוחשי מוטב;
- (ג) סוגי הכנסות נוספים שקבע שר האוצר, לרבות לצורך עמידתו של משטר המס בישראל באמות מידה בין-לאומיות;
- (ד) הכנסה המיוחסת לחברה בבעלות ממשלתית מלאה או לחברה שהיא אגודה שיתופית המחילה על עצמה את הוראות סעיפים 61 או 62, בהתאם לאמור בסיפה להגדרה "הכנסה מועדפת" בסעיף 51;"

הסבר להגדרה: נקבע למעשה כי הכנסה טכנולוגית היא הכנסה של מפעל טכנולוגי שהופקה או נצמחה במהלך עסקיו הרגיל של המפעל הנובעת מנכס לא מוחשי מוטב שבבעלות מלאה או חלקית של המפעל, או שהמפעל הוא בעל זכות שימוש בו, לרבות הכנסות ממתן רישיונות לשימוש ("זכות שימוש") בתוכנת מחשב, תמלוגים, דמי שימוש, דמי מנוי על שירות או על תוכנה וחלוקת הכנסות.

הכנסה הנובעת מנכס לא מוחשי מוטב אינה מוגבלת למודל עסקי מסוים ויכולה לכלול גם מכירת מוצר המבוסס על נכס לא מוחשי מוטב, שירותי מו"פ כל עוד הם מהווים נתח קטן (לא יותר מ-15%) מהכנסות החברה, ומכירת שירותים מבוססי תוכנה, המהווים נתח הולך וגדל מהכנסות תעשיית ההיי-טק, ובהם נכללים שירותים במתכונת הידועה כ-SaaS (Software As A Service) ושירותים דומים מבוססי "ענן".

שירותים מבוססי תוכנה ניתנים בענפים שונים, כגון פרסום באינטרנט, פיננסים, שירותי בניית אתרים ושירות לאחסון ושיתוף מידע, זאת בתנאי שההכנסה במקרים אלה אכן נובעת במהותה משירותי התוכנה עצמם, בהתאם לתכלית החוק.

מובהר כי הכנסה ממכירת מוצר מוחשי שתפקידו לתמוך את הנכס הלא מוחשי המוטב, מהווה הכנסה ממתן זכות שימוש בנכס הלא מוחשי המוטב.

הכנסה טכנולוגית תכלול גם הכנסה הנובעת משירותים נלווים או משלימים למוצר, כגון תמיכה טכנית לסוגיה, הטמעה, הדרכה, שירותים מקצועיים (כגון התאמת מוצר ללקוח, הגדרות מערכות והתממשקות), בדיקת היתכנות שירותי אירוח ואחסון, הכשרה, שירותים או מוצרים של צד שלישי ששולבו במוצר, או שניתנו כפי שהם בנלווה לשירות או המוצר, לרבות במקרים שבהם המוצר או זכות השימוש ניתנים בחינם והלקוח משלם בעבור השירותים הנלווים בלבד. כמו כן הכנסה ממכירת מוצרים נלווים למוצר או לשירות שהכנסה מהם היא הכנסה טכנולוגית, כגון אביזרים ייעודיים המאפשרים שימוש מיטבי במוצר שבייצורו נעשה שימוש בנכס הלא מוחשי המוטב, או חומרה ייעודית המאפשרת שימוש בתוכנה, כגון שרת שעל גביו מותקנת תוכנה, תהיה זכאית להטבה.

סוג נוסף של הכנסה טכנולוגית הינו הכנסה ממכירת שירותי מחקר ופיתוח שאינה עולה על 15% מהכנסות המפעל.

הכנסה טכנולוגית לא תכלול הכנסות הנובעות מפעילות הייצור של המפעל אשר אינה תואמת את תכלית ההטבות להכנסה מנכסים לא מוחשיים מוטבים, שלגביהן קיים בחוק מסלול הטבות בעד פעילות הייצור לפי האזור שבו מתקיים הייצור, בהתאם לכללים שיקבע שר האוצר. נוסף על כך, בהתחשב בכללים הבין-לאומיים הקיימים בעניין זה, לא יכללו בהגדרה הכנסות המיוחסות לנכס לא מוחשי המשמש לשיווק, שאינו נכס לא מוחשי מוטב, דוגמת: סימן מסחר, מוניטין, ורשימת לקוחות. כמו כן, הוחרגו הכנסות המיוחסות לחברה בבעלות ממשלתית מלאה או לחברה שהיא אגודה שיתופית המחילה על עצמה את הוראות סעיפים 61 או 62 לפקודה (בהתאם לאמור בסיפה להגדרה "הכנסה מועדפת" בסעיף 51 לחוק).

הקביעה בתקנות לגבי הכנסה טכנולוגית: שר האוצר הוסמך להוסיף סוגי הכנסות לעניין ההגדרה "הכנסה טכנולוגית", או להחריג סוגי הכנסות נוספים מההגדרה "הכנסה טכנולוגית", לרבות אלה הנדרשים לצורך עמידה בכללי ה-BEPS.

ואכן בתקנה 1 נוספה להגדרת "הכנסה טכנולוגית" ההגדרה הבאה: הכנסה מידע שפותח בישראל בידי המפעל הטכנולוגי, והרשות הלאומית לחדשנות טכנולוגית קבעה שהוא כשיר להיות נושא לתכנית מחקר ופיתוח, ולעניין ידע שפותח בתחום האנרגיה המתחדשת – המדען הראשי של משרד התשתיות הלאומיות, האנרגיה והמים קבע כאמור, והכול אם ממוצע סך כל ההכנסות של החברה בעלת המפעל ב-5 שנות המס שקדמו לשנת המס לא עלה על 32 מיליון ₪, ואם החברה בעלת המפעל נמנית עם קבוצה – מחזור העסקאות של הקבוצה בתקופה האמורה לא עלה על 211 מיליון ₪ (בכך יש למעשה שינוי בתנאי הסף לגבי מחזורי העסקאות של חברות הנדרשים לעניין הכנסה טכנולוגית הנובעת מידע ומקורם בחלופה מס' 6 להגדרת נכס בלתי מוחשי מוטב, שנבחנו שם לפי הסכומים בשנת המס ולא כפי שנקבע בתקנות לפי הממוצע בחמש שנות המס שקדמו לשנת המס - ראה לעיל).

כמו כן, בתקנה 1 לתקנות נוספה להגדרת "הכנסה טכנולוגית" גם הכנסה מפיצויים בשל הפרת זכויות יוצרים הנוגעות לנכס הלא מוחשי המוטב.

4.4. הגדרת "הכנסה טכנולוגית מועדפת" - "חלק ההכנסה הטכנולוגית הנובע ממחקר ופיתוח בישראל, והכול בהתאם לתקנות שיקבע שר האוצר, באישור ועדת הכספים של הכנסת, העומדות באמות מידה בין-לאומיות לעניין משטר המס".

בתקנות נקבע כדלקמן:

4.4.1. **עיקרי נוסחת הנקסוס** - בתקנה 2 נקבעה הנוסחה העיקרית לחישוב ההכנסה הטכנולוגית המועדפת ולחישוב רווח ההון במכירת נכס לא מוחשי מוטב לחברה קשורה תושבת חוץ (כאמור בסעיף 51כז-ראה בהמשך) לפי יחס הנקסוס ("Ratio Nexus") כפי שהוצג בדוח ה-BEPS. על פי הנוסחה, שיעור ההכנסה הטכנולוגית החייבת, או רווח ההון אשר יזכה בהטבה יהיה שווה ליחס בין 130% הוצאות המוכרות בפיתוח הנכס הלא מוחשי המוטב (שהוגדרו בתקנה 3), לכלל הוצאות המחקר

והפיתוח ששימשו בפיתוחו, לרבות הוצאות בגין רכישת נכס לא מוחשי מוטב או תמלוגים בעת קבלת זכות שימוש בו והוצאות בגין רכישת שרותי מחקר ופיתוח שבוצעו מחוץ לישראל מאת צד קשור.

4.4.2. פירוט נוסחת הנקסוס והמחשטה:

הנוסחה לקביעת סכום הכנסה טכנולוגית מועדפת או רווח הון לעניין סעיף 51כז לחוק הינה: מכפלת: הוצאות מוכרות בפיתוח נכס לא מוחשי מוטב (A) X 130% X הכנסה טכנולוגית חייבת או רווח הון, לפי העניין (C) לחלק בסכום הבא: הוצאות מוכרות בפיתוח נכס לא מוחשי מוטב (A) וכן הוצ' מו"פ בפיתוח נכס בלתי מוחשי מוטב שאינן הוצ' מוכרות, לרבות הוצ' בעד רכישת נכס לא מוחשי מוטב או תמלוגים בעד קבלת זכות שימוש בו ולרבות הוצ' בעד שירותי מו"פ שבוצעו מחוץ לישראל מאת צד קשור (B).

לפיכך, בהתאם לדברי ההסבר לטיטוט התקנות ניתן להציג את הנוסחה כך:

$$\frac{A}{A+B} \times 130\% \times C = D$$

- A- הוצאות מוכרות בפיתוח נכס לא מוחשי מוטב
- B- הוצאות מחקר ופיתוח בפיתוח נכס לא מוחשי מוטב שאינן הוצאות מוכרות, לרבות הוצאות בעד רכישת נכס לא מוחשי מוטב או תמלוגים בעד קבלת זכות שימוש בו ולרבות הוצאות בעד שירותי מחקר ופיתוח שבוצעו מחוץ לישראל מאת צד קשור
- C- הכנסה טכנולוגית חייבת או רווח הון, לפי העניין
- D- הכנסה טכנולוגית מועדפת או רווח הון לעניין סעיף 51כז לחוק

מטרתה של נוסחה זו היא לכוון את הטבת המס על הכנסה מנכס קניין רוחני מוטב לאותם נכסים אשר המחקר והפיתוח לגביהם נעשה ישירות על ידי המפעל הטכנולוגי ובפרט מחקר ופיתוח שנעשה בישראל. כפי שיובהר להלן, לכללים אלו נקבעו מספר חריגים, בהתאם לאמות המידה הבינלאומית, אשר במסגרתם מיוחסת ההטבה למפעל טכנולוגי גם במקרים מסוימים בהם פעילות מחקר ופיתוח לגבי הנכס המוטב בוצעה מחוץ לישראל או על די גורמים נוספים בישראל. יודגש כי לעניין השבר הבא לידי ביטוי בנוסחת הנקסוס כאמור בתקנה 2- כל הוצאה לביצוע מחקר ופיתוח שהיא הוצאה מוכרת הבאה בחשבון במונה תיכלל ממילא גם בכלל הוצאות המחקר והפיתוח הבאות בחשבון במכנה, אך לא כל הוצאת מחקר ופיתוח הנכללת בכלל הוצאות כאמור, תיחשב להוצאה מוכרת.

לעניין הנוסחה, נקבע בתקנה 3(ב), כי סכום ההוצאות המוכרות בפיתוח נכס לא מוחשי מוטב כשהוא מוכפל ב- 130% לא יעלה על סכום כלל הוצ' המו"פ ששימשו בפיתוח הנכס הלא מוחשי המוטב.

4.4.3. **חישוב ברמת הנכס הלא מוחשי הבודד** - לצורך חישוב הכנסה טכנולוגית מועדפת, או רווח הון, כאמור לעיל, ייוחסו ההכנסה הטכנולוגית החייבת והוצאות המו"פ, לנכס לא מוחשי מוטב **בודד**. יצוין שבתקנה 10 נקבעה הוראת מעבר שמאפשרת את יישום גישת הנקסוס באופן מצרפי לגבי כלל הנכסים הלא מוחשיים המוטבים במקום ברמת הנכס הבודד - ראה פירוט בהמשך. בנוסף, בתקנה 3(ג) נקבע כי הוצאות מו"פ ששימשו ליצירת הכנסה טכנולוגית הנובעת ממספר נכסים לא מוחשיים מוטבים - ייוחסו באופן יחסי לנכסים אלו על פי יחס הוצאות מו"פ המיוחסות לכל נכס.

4.4.4. **הוצאות מוכרות בפיתוח נכס בלתי מוחשי מוטב** - בתקנה 3 הוגדרו מהן הוצאות מו"פ לצורך חישוב הכנסה טכנולוגית מועדפת, לפיהן **הוצאות מוכרות בפיתוח נכס בלתי מוחשי מוטב** הן הוצאות שהוצאו לביצוע פעילות מו"פ **בישראל** במישרין ע"י המפעל הטכנולוגי או באמצעות קבלני משנה.

בנוסף, יראו כהוצאות מוכרות בפיתוח נכס לא מוחשי, גם הוצאות לפעילות כאמור שבוצעה **מחוץ לישראל**, אם התקיים אחד מאלה (1) פעילות המו"פ בוצעה במישרין בידי המפעל הטכנולוגי, באמצעות מפעל קבע של החברה בעלת המפעל הטכנולוגי או באמצעות עובד המפעל הטכנולוגי (ראה בהמשך); (2) פעילות המו"פ בוצעה על ידי קבלן משנה שאינו צד קשור למפעל הטכנולוגי; (3) פעילות המו"פ בוצעה באמצעות קבלן משנה תושב ישראל שהוא צד קשור למפעל, ובלבד שהוצאותיו של קבלן המשנה היו הוצאות מוכרות אילו היה הוא המפעל הטכנולוגי.

לא יוכרו הוצאות מו"פ **שבוצע מחוץ לישראל** למפעלים טכנולוגיים אשר צמצמו באופן משמעותי את כמות העובדים בישראל או את שכרם, או שהעבירו חלק משמעותי מפעילותם אל מחוץ לישראל. בהקשר זה בלבד נקבעו מבחנים כמותיים (קיטון של 20% או יותר) המתייחסים למספר העובדים בישראל או שכרם ביחס לשנה הראשונה שבה היה לראשונה למפעל טכנולוגי, או במקרה של צמצום משמעותי בכלל העובדים בקבוצה בארץ ובעולם, שמירה על יחס מספר העובדים בישראל ולעלות שכרם של העובדים בישראל ביחס למספר העובדים ועלות שכר העובדים מחוץ לישראל.

בנוסף נקבעו כללים לעניין הגדרת עובד המפעל הטכנולוגי, לפיהם ייחשב ככזה גם עובד שהעמיד מעסיק משאיל לרשותו של המפעל הטכנולוגי באופן בלעדי ובמשרה מלאה, ובכפוף לקיומם של תנאים נוספים שנקבעו בהגדרה.

4.4.5. **חריגים לעניין רכישת נכס לא מוחשי מוטב בידי מפעל טכנולוגי** - בתקנה 4 נקבעו שני חריגים לעניין **רכישת נכס** לא מוחשי מוטב בידי מפעל טכנולוגי, אשר בהתקיימם המפעל הטכנולוגי יהיה רשאי לייחס את הוצאות המו"פ של המוכר, כאילו היו הוצאותיו שלו והכל בכפוף לכך שהמוכר זכאי היה לייחס את ההוצאות בדרך זו אילו היה הוא המפעל הטכנולוגי והיו בידיו מסמכי תיעוד לפי הוראת תקנה 8:

- (1) במקרה של רכישת הנכס מתושב ישראל – רק את הוצאות המוכר על מו"פ שבוצע בישראל.
- (2) במקרה של רכישת הנכס מתושב חוץ – רק את הוצאות המוכר על מו"פ שבוצע בישראל ורק במידה והיו לתושב החוץ הוצאות מו"פ מוכרות לפיתוח הנכס בעד מו"פ שבוצע בישראל בשיעור העולה על 75% מכלל הוצאות המו"פ של תושב החוץ לפיתוח הנכס.

במקרה שבחר מפעל טכנולוגי לייחס את הוצאות המו"פ של המוכר – לא תובא בחשבון לצורך חישוב הכנסה טכנולוגית מועדפת, ההוצאה בעד רכישת נכס לא מוחשי מוטב.

בתקנה 4 נקבע, שרכישת נכס לא מוחשי מוטב הינה לרבות קבלת זכות שימוש בנכס לא מוחשי מוטב.

4.4.6. **חריגים לעניין רכישת נכס לא מוחשי באמצעות צירוף עסקים של חברה תושבת חוץ** - תקנה 7

קובעת, שבמקרים של צירוף עסקיה של חברה תושבת חוץ לעסקיו של המפעל הטכנולוגי, רשאי יהיה המפעל לייחס את הוצאות המו"פ של החברה כאילו היו הוצאותיו שלו ובלבד שהחברה זכאית הייתה לייחס את ההוצאות בדרך זו אילו הייתה היא המפעל הטכנולוגי.
במקרה שייחס מפעל טכנולוגי הוצאות בשל צירוף עסקים – לא יובאו בחשבון לעניין תקנה 2 הוצאות שהוציא המפעל לצורך צירוף העסקים.

4.4.7. **חישוב ההכנסה הטכנולוגית ממוצר מסוים או קבוצת מוצרים ולא מנכס לא מוחשי ספציפי** -

על פי תקנה 2 כאמור, מחושבת ההכנסה הטכנולוגית המועדפת בהתאם להכנסות ולהוצאות המו"פ אשר ניתן לשייך אותן לנכס לא מוחשי מסוים. עם זאת, בפרקטיקה הקיימת, חברות הפועלות בתחום מייצרות מוצרים הכוללים מספר רב של נכסים לא מוחשיים מוטבים ובמקרים מסוימים קבוצות מוצרים הכוללות מספר רב של מוצרים כאמור – כך שההפרדה בין הנכסים הלא מוחשיים השונים לצורך ייחוס ההכנסות וההוצאות קשה עד בלתי מעשית. בשל כך ועל מנת ולאפשר לחברות לעמוד בדרישות החוק, על פי תקנה 5, ניתן יהיה לייחס את ההכנסות וההוצאות על פי מוצר או על פי קבוצת מוצרים, במקרים בהם ישנם קושי ממשי להפריד בין הנכסים הלא מוחשיים המוטבים או בין המוצרים השונים.

במקרה כזה, מפעל טכנולוגי רשאי לקבל על פי בקשתו עמדה מקדמית של המנהל הכללי של הרשות הלאומית לחדשנות טכנולוגית בעניין זכאותו לייחס הכנסות והוצאות כאמור. עמדה מקדמית כאמור תינתן בתוך 90 ימים ממועד הגשת הבקשה (אם לא תינתן תשובה תוך התקופה הנ"ל יראו אותה כאילו התקבלה). במידה ובחר מפעל טכנולוגי לייחס הכנסות והוצאות כאמור – לא יהיה רשאי לחזור בו מן הבחירה, אלא לאחר תקופה של 3 שנות מס ובלבד שנימק את שינוי הבחירה בהודעה למנהל רשות המסים בתוך 60 ימים ממועד תחילת שנת המס שבה בחר בשינוי.

4.4.8. **חישוב ההכנסה המיוחסת לייצור ולנכס לא מוחשי המשמש לשיווק** - תקנה 6 עוסקת בייחוס

ההכנסה המיוחסת לייצור וייחוס הכנסה המיוחסת לנכס לא מוחשי המשמש לשיווק, בהתאם לעקרונות לקביעת מחיר עסקה בין הצדדים אשר התקיימו ביניהם יחסים מיוחדים, לפי סעיף 85א לפקודה.

לצורך פשטות היישום, בעניין הכנסה המיוחסת לייצור נקבעה חזקה לפיה הכנסה זו תחושב לפי הסכום המתקבל מהוספת רווח בשיעור 10% לעלויות הייצור הישירות כמשמעות שיטת חישוב זו בפסקה (1) להגדרה "שיעור הרווחיות" בתקנות מס הכנסה (קביעת תנאי שוק), התשס"ז-2006. חזקה זו תהיה ניתנת לסתירה הן על ידי פקיד השומה והן על ידי המפעל הטכנולוגי.

לגבי ייחוס הכנסה לנכס לא מוחשי המשמש לשיווק – נקבע כי מפעל יהיה רשאי שלא לייחס הכנסה לנכס זה, אם לא עלתה הכנסה זו על 10% מסך כל ההכנסה הטכנולוגית מאותו נכס לא מוחשי מוטב.

4.4.9. **דרישות תיעוד ומעקב**- תקנה 8 קובעת את דרישות תיעוד ומעקב המהווים תנאי מחייב לעמידה באמות המידה הבינלאומיות בעניין זה. דרישות אלה נועדו לוודא יכולת פיקוח ובקרה על כך שהתנאים שנקבעו מיושמים הלכה למעשה. עיקרי הדרישות הן למסמכים המעידים על כך שהמפעל עושה שימוש בנכס לא מוחשי מוטב או שיש לו הכנסות והוצאות בקשר לנכס לא מוחשי אשר בבעלותו או אשר ניתנה לו זכות שימוש בו; על תנאי השוק שבהם נערכה עסקה לרכישת נכס לא מוחשי מוטב ע"י מפעל טכנולוגי מאת צד קשור, לרבות פירוט הוצאות המחקר והפיתוח של הצד הקשור ועוד.

4.5. הגדרות "מפעל טכנולוגי מועדף" ו- "מפעל טכנולוגי מועדף מיוחד" - נקבע כי מפעל ייחשב כ"מפעל טכנולוגי מועדף" או כ"מפעל טכנולוגי מועדף מיוחד" במידה והוא עומד בכל התנאים המצטברים המפורטים להלן:

- בפסקאות (1) + (2) א התנאי הקבוע בפסקה (3)
- בפסקה (4)
- בפסקה (5)

(1) **אחוז או סכום הוצ' מו"פ מינימלי**- הוצאות המחקר והפיתוח (המסווגות כך לפי כללי החשבונאות המקובלים) של המפעל בשלוש השנים שקדמו לשנת המס או ממועד הקמת החברה, הן בשיעור של 7% לפחות במוצע לשנה מסך הכנסות החברה בעלת המפעל או 75 מיליון ש"ח לפחות בשנה, וזאת בניכוי הכנסות מסוגים שיקבע שר האוצר שמועברות לאחר (כדוגמת חברה אחרת שהייתה שותפה ביצירת הערך ללקוח במודל של חלוקת הכנסות - revenue sharing), ובלבד שהאחר אינו צד קשור, ואם הוא כן צד קשור, מנהל רשות המסים אישר את ניכוי ההכנסה.

בתקנה 1 נקבעה הגדרה של "הוצאות מחקר ופיתוח" כהוצאות המסווגות כהוצאות מחקר ופיתוח לפי כללי החשבונאות המקובלים, למעט הוצאות פיננסיות, והוצאות כאמור על מבנה שאינו מיתקן ייעודי לפיתוח נכס לא מוחשי, וזאת בשל קושי לבסס קשר ישיר בין עלויות אלו לקניין רוחני מסוים.

(2) בחברה בעלת המפעל התקיים אחד או יותר מאלה:

- (א) לפחות 20% מהעובדים המועסקים בה הינם עובדים אשר מלוא שכרם שולם ונרשם בדוחות הכספיים שלה כהוצאות מו"פ או שהיא מעסיקה 200 עובדים כאמור או יותר;
- (ב) קרן הון סיכון השקיעה בחברה 8 מיליון ש"ח לפחות והחברה לא שינתה את תחום עיסוקה אחרי מועד השקעה זו;
- (ג) הכנסותיה בשלוש השנים הקודמות לשנת המס עלו ב-25% או יותר במוצע ביחס לשנת המס שקדמה להן, ובלבד שמחזור עסקאות החברה בשנת המס ובכל אחת משלוש השנים שקדמו לה היה 10 מיליון ש"ח או יותר;
- (ד) מספר העובדים בשלוש השנים הקודמות לשנת המס גדל ב-25% או יותר בה במוצע ביחס לשנת המס שקדמה להן, ובלבד שבשנת המס ובכל אחת משלוש השנים שקדמו לה החברה העסיקה 50 עובדים לפחות.

(3) **אישור לקיום תנאים של מפעל המקדם חדשנות**- המפעל קיבל את אישור הרשות הלאומית לחדשנות טכנולוגית לכך שהמפעל מקדם חדשנות, בשים לב בין היתר למפעלי תעשייה שמוצריהם מיוצרים בטכנולוגיות מתקדמות תוך שימוש בנכס לא מוחשי מוטב.

(4) סך ההכנסות של הקבוצה שבה נכללת החברה בעלת המפעל: **במפעל מועדף טכנולוגי – נמוך מ-10 מיליארד ש"ח ובמפעל מועדף טכנולוגי מיוחד - 10 מיליארד ש"ח ויותר.**

(5) **אחוז ייצוא מינימלי**- המפעל ענה להגדרת מפעל בר-תחרות בהתאם לאמור בסעיף 18א(ג)(1) או (2) (כלומר, ייצוא מינימלי של 25%).

5. שיעורי המס שיחולו על "מפעל טכנולוגי מועדף" ו- "מפעל טכנולוגי מועדף מיוחד":

מפעל טכנולוגי מועדף מיוחד	מפעל טכנולוגי מועדף	
6%	7.5% באזור פיתוח א' 12% בשאר הארץ	שיעור מס חברות בגין ההכנסה הטכנולוגית המועדפת החייבת - סעיף 51כה
6% בתנאי שהנכס האמור נרכש מחברה תושבת חוץ או שפותח בידי המפעל לאחר מועד תחילת החוק.	12% בתנאי שהנכס האמור נרכש מחברה תושבת חוץ במחיר של 200 מיליון ש"ח או יותר לאחר מועד תחילת החוק.	שיעור המס על רווח הון במכירת נכס לא מוחשי מוטב לחברה קשורה תושבת חוץ - סעיף 51כז
שיעורי המס הנמוכים יחולו רק על רווח הון הנובע מפעילות מו"פ שבוצעה בישראל וזאת על פי כללים שיקבע שר האוצר. הזכאות תהיה בכפוף לאישור הרשות הלאומית לחדשנות טכנולוגית, לפני מועד המכירה, כי התנאים האמורים התקיימו לגבי הנכס הלא מוחשי המוטב (ס' 51כח).		
סעיף 51כז(2)- לחבר בני אדם שהוא תושב חוץ ש-90% לפחות מהמניות בו מוחזקים במישרין בידי חבר בני אדם תושב חוץ, אחד או יותר: 4% (א) נמוך יותר אם נקבע באמנת המס). שיעור מס מופחת זה יהיה רק לרווחים שנוצרו לאחר שחבר בני האדם תושב החוץ רכש את המניות בחברה בעלת המפעל. אם ההחזקה במניות הייתה בעקיפין, יחול שיעור המס המופחת רק אם הדיבידנד נמשך בידי חבר בני האדם תושב החוץ בתוך שנה מהמועד שבו חברת הביניים קיבלה את הדיבידנד. שר האוצר רשאי לקבוע חזקות לעניין תושבתו של חבר בני אדם שהוא חברה שמניותיה נסחרות בבורסה.		שיעור המס על חלוקת דיבידנד מרווחים שמקורם בהכנסה טכנולוגית מועדפת חייבת או ברווח הון שחל עליו שיעור המס המופחת האמור בסעיף 51כז, בניכוי המס החל עליהם - סעיף 51כו
סעיף 51כו(1)- למקבל דיבידנד אחר: 20%		

6. הגבלות על קיזוז פחת בשל נכס לא מוחשי מוטב ובגין הוצאות נוספות – סעיף 51כט(א) עד(ג) לחוק:

סעיף 51כט(א) – פחת בשל נכס לא מוחשי מוטב שמפעל טכנולוגי רכש מחברה קשורה, יותר בקיזוז רק כנגד סכום הגידול בהכנסה הטכנולוגית המועדפת של המפעל בשנת ההפחתה, לעומת סכום ממוצע ההכנסות כאמור בשתי שנות המס הקודמות לשנת רכישתו, זאת כדי למנוע שחיקה בבסיס המס הקיים כיום בשל העברת בעלות על נכסים לא מוחשיים מוטבים לחברות ישראליות.

סעיף 51כט(ב) – הוצאות אשר שימשו בייצור הכנסה טכנולוגית מועדפת ינוכו כנגד הכנסה זו בלבד.

סעיף 51כט(ג) – היה סכום ההכנסה הטכנולוגית המועדפת קטן מסכום הפחת כאמור בסעיף קטן (א) בצירוף סכום ההוצאות כאמור בסעיף קטן (ב), יותר ההפרש בקיזוז, כהפסד, כנגד ההכנסה הטכנולוגית המועדפת החיבת.

7. הגבלה על זיכוי מס חוץ – סעיף 51כט(ד) לחוק: זיכוי מס בשל תשלום מס חוץ ששולם על הכנסה טכנולוגית מועדפת של מפעל טכנולוגי, יותר רק כנגד מס ששולם בישראל על הכנסה זו.

8. הטבות לפי מסלול זה לא יגרעו מהטבות אחרות – סעיף 51ל לחוק: זכאות של מפעל למסלול האמור לא תגרע מהטבות במסלולים אחרים לפי החוק. על אף האמור בסעיף 51ל לחוק לגבי מניעת כפל הטבות במסלול של מפעל מוטב, הוסמך שר האוצר לקבוע הוראות שיאפשרו מעבר או תיאום בין מסלול זה של חברה טכנולוגית מועדפת לבין מסלולי ההטבות האחרים שנקבעו בחוק.

9. תחילה ותחולה – תחילתו של סימן ב'3 לחוק הינו ביום 1 בינואר 2017 ובלבד שנקבעו ע"י שר האוצר כללים לעניין ההגדרה "הכנסה טכנולוגית מועדפת" ולעניין ההגדרה "רווח הון" והוא יחול על הכנסות ורווחים שנוצרו לאחר מועד התחילה.

ככלל, תחילתן של התקנות הינו ביום 1 בינואר 2017, למעט מפעל טכנולוגי שבחר להחיל עליו את הוראת השעה שנקבעה בתקנה 10 (ראו להלן).

10. הוראת שעה לגבי יישום נוסחת הנקוסס באופן מצרפי לגבי כלל הנכסים הלא מוחשיים המוטבים – בתקנה 10 נקבעה הוראת השעה המאפשרת ליישם את נוסחת הנקוסס באופן מצרפי לגבי כלל הנכסים הלא מוחשיים המוטבים אשר בבעלות המפעל או בשימוש, וזאת כהוראת שעה למשך 5 שנים (עד 31 בדצמבר 2021). הוראת הקבע מאפשרת את היישום אך ורק לגבי נכס בודד, מוצר או קבוצת מוצרים.

אם בחר המפעל הטכנולוגי להחיל את הוראת השעה, הוא יהיה רשאי להביא בחשבון לעניין חישוב ההכנסה הטכנולוגית החיבת, רווח ההון והוצאות המו"פ:

- (1) את כלל הוצאות המו"פ והוצאות המו"פ המוכרות הקשורות לכלל הנכסים הלא מוחשיים המוטבים שבידי המפעל בתקופה שתחילתה ארבע שנים לפני תחילת שנת המס וסופה בתום שנת המס.
- (2) את סך כל ההכנסה הטכנולוגית שהתקבלה בשנת המס מכלל הנכסים הלא מוחשיים המוטבים שבידי המפעל.

מפעלים אשר בחרו ליישם את נוסחת הנקסוס במסגרת הוראות המעבר – לא יהיו רשאים, בתום תקופת המעבר, להביא בחשבון הוצאות אשר שולמו עובר ליום 1 בינואר 2017.

11. יציבות ההטבות למפעל טכנולוגי מועדף מיוחד למשך 10 שנים – סעיף 51 לא לחוק: מפעל טכנולוגי מועדף מיוחד יהיה זכאי להטבות מס שפורטו לעיל לתקופה שלא תפחת מעשר שנים החל מהשנה שבה ניתן אישור המנהלים כאמור בפסקה (2) להלן ובתנאי שהתקיימו לגביו כל אלה:

- (1) החברה רכשה נכס לא מוחשי מוטב מחברה תושבת חוץ בסכום העולה על 500 מיליון ₪;
- (2) המנהלים אישרו כי המפעל יתרום תרומה מהותית לפעילות הכלכלית בישראל ויש בו כדי לקדם יעדים לאומיים במשק המדינה;
- (3) מצאו המנהלים כי פעילות המפעל והישגיו אינם תואמים את התנאים כאמור בסעיף זה, רשאים הם לבטל את האישור;
- (4) קביעה כאמור בפסקה (3) תיעשה בהחלטה מנומקת בכתב, לאחר שניתנה לחברה בעלת המפעל הזדמנות סבירה לטעון את טענותיה.

בכל שאלה וייעוץ בנושא, אנא פנו למשרדנו:

- [רו"ח נדב גיל](mailto:roich.nadav.gil@deloitte.com), שותף, מנהל מחלקת תמריצים, חטיבת המס, טלפון: 03-6085378.
- [רו"ח ועו"ד דני גבאי](mailto:roich.yehudit.dani.gabay@deloitte.com), דירקטור, מנהל המחלקה המקצועית בחטיבת המס, טלפון: 03-6085532.
- [רו"ח אלי כרמל](mailto:roich.alon.karmel@deloitte.com), מנהל, מחלקת תמריצים, חטיבת המס, טלפון: 03-7181674.
- [רו"ח נרן אפרים](mailto:roich.nir.appram@deloitte.com), מחלקת תמריצים, חטיבת המס, טלפון: 03-6085479.
- [רו"ח אביב שלו](mailto:roich.abib.shlomo@deloitte.com), מחלקת תמריצים, חטיבת המס, טלפון: 03-6085278.

אנו עומדים לרשותכם בכל הסבר נוסף ככל שיידרש.

אין להסתמך על תוכן חוזר זה ו/או לעשות בו שימוש כלשהו מבלי לקבל עצה מקצועית מתאימה שכן אין מטרת החוזר אלא להסב את תשומת לבך לאמור בו.

בכבוד רב,

בריטמן אלמגור זהר ושות'

רואי חשבון

Member of Deloitte Touche Tohmatsu Limited

© כל הזכויות שמורות.

www.deloitte.co.il

Deloitte refers to one or more of Deloitte Touche Tohmatsu Limited, a UK private company limited by guarantee (“DTTL”), its network of member firms, and their related entities. DTTL and each of its member firms are legally separate and independent entities. DTTL (also referred to as “Deloitte Global”) does not provide services to clients. Please see www.deloitte.com/about for a more detailed description of DTTL and its member firms.

© 2017 Brightman Almagor Zohar & Co. Member of Deloitte Touche Tohmatsu Limited.